

計数感覚と経営者意識

渡 辺 利 得

目 次

はじめに

I. 原価を割る特売経営

II. 原価計算と機会損失

III. 機会利益と損得計算

IV. 原価と支払総費用

V. 未払費用と在庫

VI. 固定費と変動費の費用分解

VII. 感覚的判断と限界利益

～むすびにかえて～

は じ め に

約まるところ、経営活動の基礎は人にありという。かかる言動をいたるところで耳にする。いたい・全体このような場合、どんな人材をもって、理想とされるのであろうか。

たとえば、体験的な話しになるが、政策立案にかかわる審議会の席上にあっても、抽象的な美辞麗句の意見が多い¹⁾。経営関係者でさえも原価意識をもって、経営学上の発言を述べられているとは、到底思われない。少なくとも、具体的な数値のともなわない意見を述べられる場合の方が多い。最終的には、民主的な手法といって、多数決でその方向性が定められている。このような会の運営でいいのであろうか。

企画部はプランニングを、経理部は原価のことを、営業部は販売を、また製造関係部に携さわる人びとは懸命に売れるものを作ればいいのだと、それぞれの役目とそれらの担当に関する領域と特性が述べられてきている。ともあれ、このような人びとが一般的には、スペシャリストと呼稱されてきているようである（図1参照）。

さらに、最近においては、ゼネラル・スペシャリストとか、ゼネラルスタッフと云う言葉等々が使われている。組織の中で何のような部分の仕事や役割を占められているのかの点については、や

1) Peter Hinton and Elisabeth Wilson, "Accountability", John Wilson and Peter Hinton eds., *Public Services & the 1990s: Issues in Public Service Finance and Management*, Tudor, 1993, chapter 7, p. 126. 山谷清志『政策評価の理論とその展開～政府のアカウントビリティ～』晃洋書房、2000年参照。

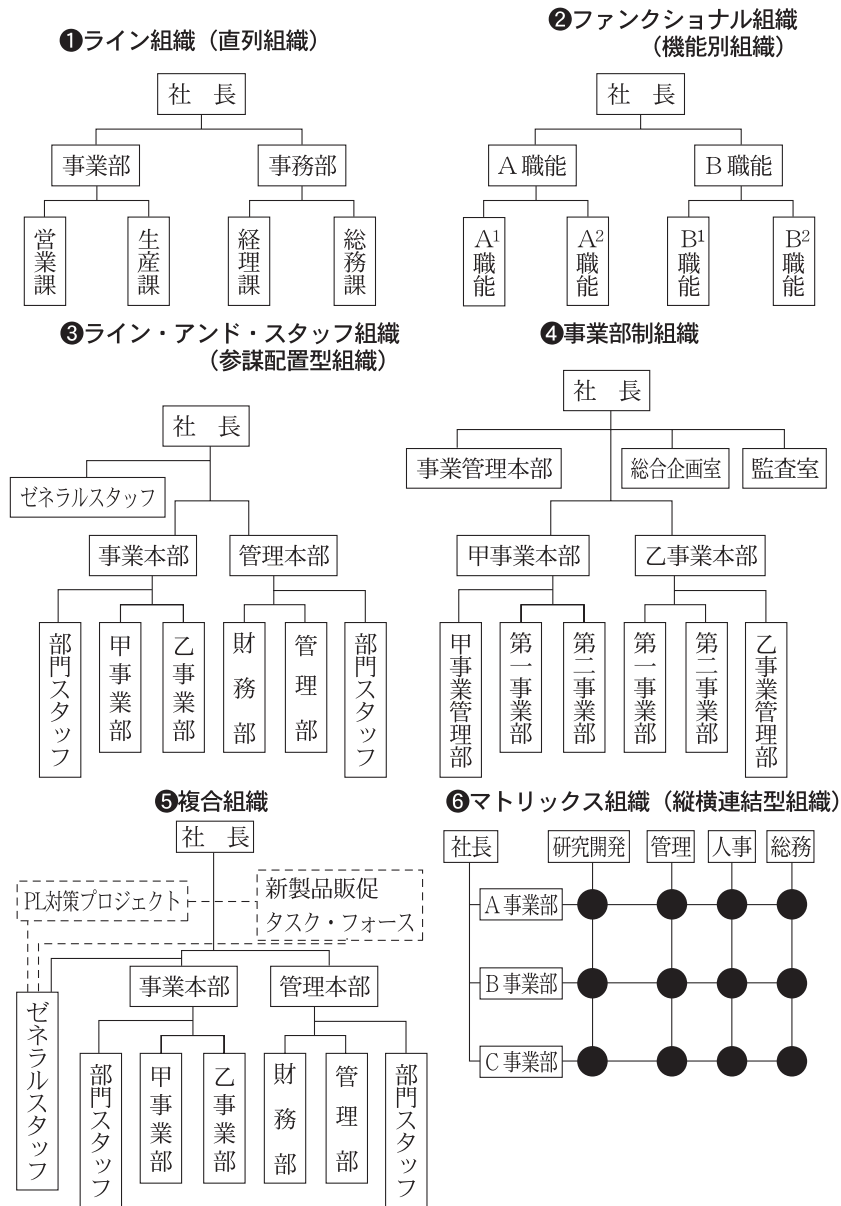


図1 組織分析と設計に参考になる組織パターン

注）組織を補完するシステム（会議制度・コントロール制度・社内分社制度・社内トレード制度・社内請負制度その他）の分析もする。竹山正憲『新版中・長期経営計画のつくり方と実例』税務経理協会、1997、p. 37 より引用。

や不明瞭な側面もないでは無い。だが、このような肩書きを有する人の場合、会議中の発言内容などからして、先のスペシャリストに比べ、より多くの深い費用意識を持っておられるようにも思う。

事柄についての正否は別として、コスト等に関して決して知らないとは云わない。つまり、

利益＝売上高－原価

という計算上の費用感覚は身に付けているようである。

周知のごとく、原価に関する詳細を知らないで、いくら迫力ある意気込みを述べられても、それには賛成出来ない。端的に言って、なにかずく企業経営者の場合、採算性に関かわる知識がなければ、判断そのものは不可能である。ましてや利益獲得について英断を下だすこと等々は、至極困難なものとなるであろう。

銀閣寺は門前町に立地する名物団子の製造卸し・販売店を営むオーナーの事例を通じて、このたび、幸いにも計数感覚に関する経営実態の調査研究を行なう機会が得られた。ここでいう、事例とは以下のようなものである。

120 円（1 本の販売価格）× 50 万本（販売本数）＝ 6,000 万円（売上高）

6,000 万円（売上高）－ 5,500 万円（製造販売原価）＝ 500 万円（手許残金）

5,500 万円（製造販売原価）÷ 50 万本（販売本数）＝ 110 円（1 串当たりの販売原価）

120 円（販売価格）－ 110 円（販売原価）＝ 10 円（利益）

以上のようなメモ用紙であった。このような思考に基づく計算でもって、実際の店舗経営はスムーズに運営され得るのであろうか。

やや諄い方だが、原価計算、原価（コスト）意識を身に付けマネジメントを行なうということは、金銭の出し入れを明確にするだけで出来得るのであろうか。つまり、原価計算はそれだけで可能となり得るのか。経営の学として、また経営者の判断としては、不備な点がそこにはまだまだ多く含まれているようにも思われる。

I. 原価を割る特売経営

ここでは原価を割っての商品販売のことを特売セールという。とにもかくにも、不景気で儲けにもならず、全く商売にはなりませんわ、との対話やら記事等々をしばしば目・耳にする。その実態的分析はどのようなになっているのであろうか²⁾。

ネクタイの製造・卸販売を行なう会社が京都は金閣寺の近くに立地している。通常取引価格は 400 円。その商品を当社の専務と大手取引先の営業部長とが親しい間柄との関係もあって、4 割引きなら、買っていいと先方からの申入れ書が届いた。以下ではこの新規取引を始めるべきか否かについて検討を加わえて見よう。

当該商品 1 本あたりの売上原価は 280 円といわれている。その内訳は変動費 180 円、固定費 100 円との調査報告であった。

2) Oliver T. Massey, *Evaluating Human Resource Development Programs: A Practical Guide for Public Agencies*, Allyn and Bacon, 1996, p. 2.

これまでの話しの内容をまとめると次のようになる。

取引価格 400 円の 4 割引きとの条件であるから

$$400 \text{ 円} - 160 \text{ 円} = 240 \text{ 円}$$

$$\text{売上原価 } 280 \text{ 円} - 240 \text{ 円} = 40 \text{ 円}$$

それゆえ、商品 1 本を販売するごとに、製造段階で、すでに 40 円ずつの損失が生じている。つまり、原価割れが見られる。そのことは事実である。素朴な疑問として、原価を下回れば、赤字で利益は本当に出ないのであろうか。

当社へのヒアリング調査が実施された。2001 年には 500 万本が出荷されたとのこと。したがって、既述のごとく、1 本の取引販売価格は 400 円であるから、売上高は

$$400 \text{ 円} \times 500 \text{ 万本} = 20 \text{ 億円}$$

となる。そのうち変動費には 9 億円、固定費には 5 億円が支払われている。

売上総利益（俗に、卸売業や小売業では粗利益とも呼ばれている）＝売上高－売上原価（製造業関係では製造原価、流通業関係の卸売業や小売業にあつては仕入原価と呼称されている）

当社の売上原価は 9 億円＋5 億円＝14 億円であるから

$$20 \text{ 億円} - 14 \text{ 億円} = 6 \text{ 億円}$$

2002 年の売上高は商品のデザインも美しく、昨年に比べて、約 1 割の増加販売が見込まれており、同業他社に比べて、とても社内ムードそのものは良好であった。

1 割増しとのことであるから

$$9 \text{ 億円} + 9 \text{ 千万円} = 9.9 \text{ 億円}$$

そのうえ、固定費は売上高には左右されず、ほぼ一定額の出費で済まされているというものの製造機械の修繕費に約 1,000 万円ほど余計にかかることと云われているから

$$5 \text{ 億円} + 1,000 \text{ 万円} = 5.1 \text{ 億円}$$

したがって

$$\text{本年の売上総利益} = \text{売上高} - \text{製造原価}$$

$$22 \text{ 億円} - 15 \text{ 億円} (9.9 \text{ 億円} + 5.1 \text{ 億円}) = 7 \text{ 億円}$$

と計算される。

2001 年の場合、売上総利益は 6 億円。売上高の伸び率が 1 割増しとのことであるから、6.6 億円となる。2002 年のそれは 7 億円と見込まれている。7 億円－6.6 億円＝4,000 万円これは計算された 6.6 億円より、4,000 万円も多く利益額が得られることになる。

売上高が 1 割増であるから、利益額も同比率伸びるのか。むしろ、本例の場合、利益率の方が売上高の伸び率を上回っている。その計算は

$$7 \text{ 億円} \div 6 \text{ 億円} = 1.1666$$

で求められる。すなわち、10%が利益額の場合、その値を 6.66%も越えて 16.66%アップになっているのである。

このネクタイ製造・卸販売会社の場合、特売セールを再三実施した宣伝効果等々も加わってか、比較的有名になってきた。売上高が2002年には2億円伸びると予測されている。この場合、それが通常販売価格400円であれば、 $2\text{億円} \div 400\text{円} = 50\text{万本}$ 増産されたことになる。しかし、新規取引会社の場合は4割の値引を条件にしているから、

$$400\text{円} - 160\text{円} = 240\text{円}$$

$$2\text{億円} \div 240\text{円} = 833,333\text{本}$$

増産され、そのために要した変動費は10億4,940万円。固定費は機械等の修理費1,000万円が見込まれている。

$$10\text{億}4,940\text{万円} + 5\text{億}1,000\text{万円} = 15\text{億}5,940\text{万円}$$

$$22\text{億円} - 15\text{億}5,940\text{万円} = 6\text{億}4,060\text{万円}$$

昨年度の結果による報告数値と本年度の予定値を単純に比較することは出来ないが、単品で原価割れを起しても、特売セールで利益の上乗せをはかる経営活動は可能である。

周知のごとく、売上高の伸び率に比べて、利益増加率の方が大きくなる。その基因は固定費のマネジメントにあるといえる。確かに、売上高の伸びに比例して、固定費と利益は増加している。その関係式は

$$\text{売上高} - \text{変動費} = \text{固定費} + \text{利益}$$

となる。この場合、固定費は売上高に左右されずほぼ一定である。

$$\text{売上高} = (\text{変動費} + \text{固定費}) + \text{利益}$$

の一般式から考えても、つまり売上高から変動費を差し引くと、その差額は固定費と利益の2つの部分になる。固定費の部分を支払い回収してしまえば、その後は機械等々の若干の修繕費などが必要とはなるものの、利益額の部分が大きな値となって伸びてくる。

要するに、経営の原則的思考としては、スーパー・マーケットの入口とか、夜店とか、定期市とか、各種のビッグ・イベントにともなうフリーマーケットとか、少し特性が異なるとは云うものの屋台等々に、われわれはその原形態を見ることができる。ここでいう原則的思考とは、こんにちの店舗経営にあっても、固定費の部分に余計な支出金額・費用をかけないことをいうのである。企業経営における数値については、たとえ赤字であっても視点を変えて接近と分析を加えて見るのが肝要となってくるであろう。広い全体的な視点から、アプローチすれば、赤字になると思われる会社にあっても、利益の得られる経営形態を見い出すことも可能となる。

II. 原価計算と機会損失

門前町での調査だが、そこで店頭販売を行なっている従業員は、大部分がアルバイトであった。それほど、アルバイトの占める割合が高い。それだけに経営学上の種々なる問題が発生してきている。彼等の場合にしても、損得計算についての経営は学んでおく必要があるであろう³⁾。ここで

いう損得計算とは、周知のごとく

損得計算＝実際に得た売上金額－通常販売時の期待売上金額

のことである。かかる経営学上の概念規定を認識しておけば、経営者にしても、当のアルバイトにしても、双方ともより容易にスマートな販売活動を営むことが可能であると思う。

(1)

例の銀閣寺店の店頭には、常時2人の販売担当員がいる。その他商品の製造に係る複数の職人が店内で働いておられる。

近くで実態調査を行っていた。以下はその時の出来事である。大勢の観光客がひっきりなしに通過ぎて行く。その中の一団が店頭で群がって、例の名物団子を次つぎと所望していた。多忙であわてたせいか、不手際のためか、いずれにせよ数ある商品の中の1串が形態的にも少々おかしくなった。原価計算の本質的な問題はこの当該商品の取扱い方いかんに潜んでいるのである。つまり、この種の出来事を損失ととらえるか否かで、経営上の思考は大きく2分されてくるであろう。

明確化していることといえば、この時点で1串当たりの販売価格は120円、1串当たりの総原価は114円、従って1串販売すると6円の利益が得られるとの由である。ただそれだけの項目に過ぎない。このことについては、ごくごく瑣細な問題のように思われるかも知れないのだが、商品に対し従業員や経営者をはじめ関係者一人ひとり、たとえ1本でも真面目に取組まなければならない。まさしく利益意識に関し、その判断こそは原価計算にともなう経営学上の基本的思考を左右する問題そのものでもある。

つまり、1串当たりの原価分は114円であるから、実質的な損失は114円。利益分6円はこの場合、ともすると自店で製造販売しているのであるから、損失として把握しなくてもよいと大半の関係者は考えがちである。その決断でいいのであろうか。

否である。1串といえどもその損失は総原価114円でなく、販売価格120円であると考えなければならない。かかる場合は既述のごとく実際に得た売上金額と不手際が発生しなかった販売時の、いわゆる期待売上金額の2つを対比させながら、経営に関する決断を下すべきである。

それは

0円－120円＝損失△120円

となる。不手際で駄目にしてしまった商品から得られる売上金額は0。正常なる形で販売されておれば、収入となり通常販売時の期待売上金額は120円。注意すべき点は原価114円である。だがこ

3) Weber, A. (1909) *Über den Standort der Industrien, Erste Teil, Tübingen* (邦訳－篠原泰三『工業立地論』大明堂、1986年) および Porter, M.E. (1998) *On Competition*, Harvard Business School Press (邦訳－竹内弘高『競争戦略論Ⅰ』、『競争戦略論Ⅱ』ダイヤモンド社、1999年) Barbara Gross Davis, "Overviews of Teaching of Evaluation across the Disciplines", in Barbara Gross Davis ed., *Teaching of Evaluations Across the Disciplines*, Jossey-bass, 1986, pp. 5-6.

の場合、原価がいくらであろうとも、判断に原価の高低それ自体は全く何の関係ももたない。そのことに気付くべきである。

(2)

日頃の経営活動で、損得計算に気付いておられるのか否かは別として、機会損失といわれているもので上記の不幸に、類似した現象が見られるのである。日常茶飯事といえば、わざわざ当該店舗まで顧客が名物団子を買いに來たのだが、品切れとか、売切れとかいって目の前に需要・注文があるにも拘わらず、にべもなく断わっている場合である。実にもったいない出来事であるといわざるを得ない。まさに、かかる日常生活の行動事態の中に、経営問題が内包されている。それらを決して無視してはならないであろう。

要するに、商品1串を買いたいと来店しているのに言いわけを加えてそれを断っているのであるから、この上もなく実に勿体ない話といわざるを得ないであろう。商品があれば収入120円が得られていたのに需要（注文）を拒否したことにより、その金額はゼロとなる。

経営学的思考の判断にとって大切な点は、販売価格の高低や売上金額の多少に左右されず、事態に対して冷静に決定を下すことであろう。

(3)

以下のような出来事についても、関係者の計数感覚が明確に問われているのである。

名物団子についての製造本数の決定を通じて、その実態調査を行なってみよう。一般的に製造本数は門前町の特性もあり、観光シーズンといわれている春と秋に多く、夏期と冬期に少ない。とにもかくにも一般論ではなく、早急の問題としては、明日何本売れるかを担当責任者は予測することである。製造本数の決定に対し、取り敢えず翌日の天気予報に関する情報判断が当事者の意思決定に大きな影響を及ぼす。すなわち、雨天の日に比べて、晴天の方が人出も多く、結果として当該商品の売れ行きは高い。

この日は普通の生産量に比べて、3割も多く製造された。ところが、閉店時刻になっても商品は予想どおりには売れず、ついに当日はあろうことか、5本もむなしく残ってしまった。京都国際会議場で開催されたCO₂削減に関する会議（のちに京都議定書というかたちで発表される）の影響もあってか交通渋滞が発生してしまった。チェーン店に早朝から一番に気をきかせ、配達に行ってくれた従業員が運悪く当社専用のトレーをひとつ無くしてしまった。端的に言って、彼女は不慮の事故に遭遇してしまったのである。その紛失原因が何であるかは、今だに不明であるという。

要するに、当日結果的な事ではあるが、

$$120 \text{ 円} \times 5 \text{ 本} = 600 \text{ 円と}$$

$$120 \text{ 円} \times 1 \text{ トレー } 10 \text{ 本} = 1,200 \text{ 円}$$

等々の損失が起った。損失問題の中心は、これらの出来事につき、気をきかせていち早く行動を起

こし営業に関係した配達員の責任とするのか、それとも責任者である店長自身の側に判断ミスが見られると決心するのか否かの2つに区分けされるであろう。

かかる問責事項に関する思考過程および計数感覚については、次のような決定が一般的であろう。

思いがけない事故が起ったとはいえ、売れ残った商品が5本もあると云うのか。それともこの5本に10本入りのトレーがひとつ加わっただけのことではないか。さらに売れ残りが合計15本に増加しただけで、それらはいずれも売上高の増加に結び付かないものばかりであると判断するのか。その把握は実に様ざまである。通常、残存商品は1串であろうが、それ以上の本数であろうが、事情がどうあれ、この場合、所詮すべてそれらは廃棄処分にされるものである。従って、当該店にとっては、いかなる収入にもなり得ない。それゆえ、紛失したトレーは損失1,200円ではなく、ゼロ円と考えなければならないのである。不慮の出来事によるトレーの損失はこの場合、全く発生しない。要するに、紛失しようがしまいがいずれは売れ残り、当日売れ残った5本の商品とともに廃棄処分になるべき性格のものであった。

だから、トレー損失に関するもともとの原因は、店長の判断ミスそのものに求められる。売れるであろうと予測して、つまり、売れ残り5本と紛失したトレーの10本は店長の割増し生産・つくり過ぎに損失基因が存在すると判断すべき性質のものである。

Ⅲ. 機会利益と損得計算

ところで、店頭に並べられた商品がその日のうちに、すべて思いどおりに売られてしまうと云う事は稀である。売れ残った商品が廃棄処分されるとは云うものの、経験も加わる経営者の計数感覚として、それでいいのであろうか⁴⁾。少なくとも、経営学的には原価回収が可能であるか否かについて考えるべきである。

事実、当該店の場合、本日夕立ちもあり、このままでは売れ残る可能性が大きいと判断されたので、また閉店30分前に原価回収をしようとの思いもあって、店頭の残存商品につき60円の半額セールを行なった。すると忽ちに売切れてしまった。このことについては

1串当たりの販売価格120円に対し、60円の半額セールを実行したのであるから、販売にともなう損失は60円であると計算される。この場合、問題はその損得勘定が正しいと認識されるか否かである。この種の考えにおける前提条件とは、対象とする商品が価格120円で、確実に販売可能との思いに立却していることであろう。

ところが実際には不慮の出来事とか、従業員の不手際とか、また予期せぬ気象状況の変化により俄か雨に見舞われる等々の影響も加わって、経営者の思いどおりに、定価販売はなかなか継続しない。すなわち閉店時刻になっても商品が売れ残る。要するに、このことについては120円の定価販

4) Hotelling, H. (1929) Stability in Competition, *Economic Journal* pp. 41-57.

売を継続した結果、売れ残った、あるいは売れる見込みがなかったものと認識すべきであろう。よって、定価収入 120 円が得られるとの前提思考に基づく損失計算そのものは誤っていると判断すべきである。

売れ残った商品については、60 円の半額セールであろうが、それ以下であろうが、それらを販売してしまうことこそが肝要である。この場合、60 円の損失と判断するのではなく、60 円の得と感知すべきであろう。なぜならば、少々諄い・生臭い現実的な話したが、半額セールを行わず、そのまま廃棄処分が実施されておれば、売上金額はゼロである。さらにそのまま売れ残った場合も同様に、処分価値はゼロとなる。先ずはこのように売れなかった場合を前提にして、経営行動は判断されなければならないのである。換言すれば、販売機会を利用して、価値ゼロの商品を（たとえそれが 60 円半額セールと呼ばれようが）利益実現のために貢献しようとして、販売した。それにより具体的にここでは、よくぞ 60 円を獲得したと思うことこそがノーマルな考えとなってくるであろう。つまり、処分価値ゼロを食い止めるためにも経営的には売れ残った商品は販売のチャンスがあれば、たとえそれが低額であろうとも必ず売りさばき処分をしてしまうべきである。

IV. 原価と支払総費用

企業活動を営むに当っては、それが製造業であれ、卸売業や小売業に関する場合にしても、商品の生産、および販売のためには、種々なる費用負担がともなう⁵⁾。原価とは、原価計算という会計基準で集計したものであると定義されている。

損益計算書によれば、総費用（コスト）は「売上原価」と「販売費及び一般管理費」の 2 つの項目に分けられているのである。

前者の「売上原価」は、さらに製造原価と仕入原価の 2 つに分類されている。商品の製造に費やされた製造業の場合を製造原価と呼び、商品の仕入に要した卸売業や小売業における流通業関係の場合を、一般的には仕入原価と呼称しておられる。いずれにせよここでいう売上原価は、商品の店頭販売価格に対し、使った総費用を示したものである。

ところで、後者の「販売費及び一般管理費」の場合は、それを前者の売上に対応させた費用である。すなわち、売上原価にくらべて、やや特性を異にする。それは直接的には商品の製造やら、販売業務には関係せず、販売部門や管理部門で毎月・毎朝といった一定の限られた期間に対応して起る人件費用等々の総称のことである。いわゆるそれは一括して管理される点からして、「経費」とも呼ばれている。主として、総務部や人事部で働く担当者達の人件費が大部分である。既述のごとく、費用には違いないのだが、彼等は商品の製造やら販売業務活動に直接的には従事していない。それ

5) Gerd-Michael Hellstern, "Assessing Evaluation Research", Franz-Vaver Kaufmann, Giandomenico Majone, Vincent Ostrom eds., *Guidance, Control, and Evaluation in the Public Sector*, Walter de Gruyter, 1986, p. 290.

ゆえ、特定商品の売上に限って、それらを原価計算そのものに組み入れてしまうことには少々無理がある。

1 串当たりの現金販売価格 120 円

年間販売本数 50 万本

売上高 6,000 万円 (1 串 120 円×年間 50 万本)

さらに根気強くヒアリング調査を行っていると、次のような事項も、漸次解ってきた。支払総費用 5,500 万円の内訳のことであるが、

支払材料費 2,200 万円

支払人件費 2,800 万円

支払経費 500 万円

総費用 5,500 万円

差引き残高 500 万円

衆知のごとく、支払人件費 2,800 万円についてであるが、製造原価という観点からすれば、直接製造に従事した人びと 5 人の費用そのものに限られる。だが、オーナーの話によると、製品販売に携わった従業員をはじめ経理を担当した人びとの費用をも、すべて含まれているのだともいう。厳密を期すると、製造原価といった場合、出来上った製品販売や経理に関わった人びとに要した費用は「一般管理費」の方に区分され、製造原価に含まれるべきものではない。つまり、繰り返しになるが、売上原価ではなく、それは宣伝・広告等々にかかわる経費でもあり、いずれも直接製造に係る費用ではないから、販売費及び一般管理費の項目に分類されるべき性質のものである。

会計基準で集計されたものが、原価であるとするならば、経営者として先ず原価計算をする場合、「売上原価」と「販売費及び一般管理費」の 2 つに支払費用を峻別して、店舗経営を考えることこそが何よりも大切な事項となってくるであろう。卸売業や小売業の場合、仕入商品の材料費や商品の製造に用いた労務費など内容を小分けする必要もなく、ましてや管理をする必要性などさらさらない。したがって、商品仕入原価そのものが売上原価となり得る。

他方、製造原価の場合、通常、3 つの経費①原料・材料などの材料費、②商品製造に直接従事した関係者の人件費、③商品製造で使った光熱費、水道費、交通費等々に分けられて、管理は行われてきている。とはいうものの製造業の場合には、原・材料の仕入、人件費、設備費用等々、製造過程で予期せぬ費用がしばしば発生する。そのような事項も加わってくる場合が多いから、原価についての実態調査はより複雑なものになってくる。それだけに、製造原価のより正確なる把握こそが経営にとっては重要な課題となってくるのである。

事例研究の場合、一年間に支払う総費用は現金で 5,500 万円。その内訳は支払材料費が 2,200 万円、支払人件費が 2,800 万円、支払経費が 500 万円とのことであった。

オーナーからの情報が正しいとすれば、支払材料費 2,200 万円は製造のために用いられたに違いない。しかしながら、支払人件費 2,800 万円と支払経費 500 万円についてはすべてが製造原価に関

係しているとは、思われない。すなわち、この場合、これら3項目の費用全部が製造原価にかかわってきているとは認識し難い。

確かに毎日店舗に出入りするトラック等々の観察結果からして、小麦粉をはじめ豆等々の原・材料が搬入されている。それゆえ、そのために用いた現金合計2,200万円は製造原価となり得るであろう。しかしながら、製造に要した人件費は労務者の給料ばかりとは限らない。オーナーの話によれば店舗が強制的に負担しなければならない年金、健康保険など法定福利費をはじめ、社内旅行など任意の福利厚生費も含められているとの由であった。もし、そのような処理が行なわれていたとすれば、支払人件費2,800万円のうち2,100万円は商品製造のために要したであろう労務費分と考えられる。かかる事項が次第に解ってきた。したがって支払人件費の残金700万円は製品販売や設備の運用などに該当する販売・経理費そのものでもあると思われる。

加工外注費、いわゆる下請をはじめ外注先への依頼にともなう支払費用、それに工場の家賃、水道光熱費、各種・各所の修繕費、新しい道具や機械の導入等々により発生する減価償却費などなど製造経費が他方では必要となってくるであろう。もちろん、加工外注費が非常に高い場合には、それらを製造経費から独立させて集計する場合も考えられる。

なお、ここで明確化してきたことは、支払経費に関してである。もともとそれは500万円といわれてはいたが、500万円のうち、支払製造経費として300万円が使われている。それゆえ、残りの200万円は販売部門の経費として用いることも可能であろう。しかしながら、年度始めに期間を3年と限ってはいるが災害保険料30万円が契約時に一括して支払われていたのである。したがって、3年間で30万円であるから、今期の経費計算は

$$200 \text{ 万円} - 20 \text{ 万円} = 180 \text{ 万円}$$

となる。それゆえ、ぜひとも来年度以降の経費計算については、原価調整そのものが必要となってくるであろう。

いずれにせよ、この業者が昨年一年間に支払った現金・費用は

支払材料費	2,200 万円
支払労務費	2,100 万円
支払製造経費	300 万円
合計	4,600 万円

となる。さらに、900万円が販売に費やされていることになるであろう。その内訳は既述のごとく、

支払人件費	700 万円
-------	--------

期間3年の災害保険が一括して支払われていたから

支払経費	200 万円	(200 万円 - 20 万円 = 180 万円)
合計	900 万円	

であることが解ってきた。したがって、オーナーが現金で支払った総原価は

$$4,600 \text{ 万円} + 900 \text{ 万円} = 5,500 \text{ 万円}$$

となるのである。

そこで問題となってくるのは、最初に考えられた原価（コスト）と同じ結果になってしまったことである。つまり最初の思考とは

$$1 \text{ 串当たりの販売価格 } 120 \text{ 円} \times \text{製造販売総本数 } 50 \text{ 万本} = \text{売上高 } 6,000 \text{ 万円}$$

手許に 500 万円が残っているのであるから

$$\text{総売上高 } 6,000 \text{ 万円} - \text{残金 } 500 \text{ 万円} = \text{総原価 } 5,500 \text{ 万円}$$

$$\text{総原価 } 5,500 \text{ 万円} \div 50 \text{ 万本} = 1 \text{ 串当たりの原価 } 110 \text{ 円}$$

$$1 \text{ 串当たり販売価格 } 120 \text{ 円} - 1 \text{ 串当たりの原価 } 110 \text{ 円} = \text{利益 } 10 \text{ 円}$$

と計算されたことである。

得られた数値が同じ（類似）であると思われるから、考え方や結果までも、全てが同一であろうとの結論的な記事をしばしば目にすることがある。実はこのような観点に経営学上の大事なヒントが数多く含まれているのである。

ここまでの計算過程を整理して見ると、われわれは売上に直接要した費用（コスト）そのものを「製造原価または仕入原価」と営業活動やそれらに伴って惹起する費用（コスト）「販売費及び一般管理費」の2つに分けて考えて来た。その点に経営の学としての重要な意義が存在するのである。

公表された数値に従うと、売上原価（製造原価）は 4,600 万円（その内訳は支払材料費 2,200 万円、支払労務費 2,100 万円、支払製造経費 300 万円）、経費（販売費及び一般管理費）が 900 万円。その内訳は支払人件費が 700 万円、支払経費が 200 万円であった。両者を合わせた総原価は 4,600 万円 + 900 万円 で 5,500 万円が算出されてきた。これはあくまでも、公に報告された数値に基づく場合であって、すなわち原価に対する大雑把な考え方であって、より精確なる計算書であるとはいえない。

なぜならば、これは一例だが商品製造の行なわれている作業現場には、未利用の原・材料が山のようにうず高く積まれたままである。

より正確な原価計算を求め、より一層健全なる経営政策の立案を作成しようとするのであるならば、かかる未使用原材料等についても計数的費用分析を試み、少なくとも、それらが加味されたところの調整がより積極的にはかられるよう努めるべきであろう。

V. 未払費用と在庫

しからは、より正確な原価計算を求めるにあたって、何がどのように調節されればいいのか。

それらの関心事については、とりわけ未払費用関連の項目に注目が集まってきている。すなわち現金取引だけがビジネスの世界ではない⁶⁾。むしろ、今日にあっては信用取引のほうが一般的であるともいえる。まずは、商品を納入することによって、実際の取引が始まる。後日に代金が支払わ

れるという様式である。

その取引に関する思考プロセスは以下のとおりである。たとえば、販売チェーン店からの注文により、商品が納入されたとしても、その場で直ぐ様現（代）金を受け取るというケースは、きわめて珍しい。大抵の場合は、毎月 20 日締めの翌月末決済が多い。もちろん、そのルールは当事者間で取り決められれば、それでよい事項である。納品された時点で、現金（代金）は支払われてはいないが、すでに当事者間には費用が発生している。よって、それは原価計算の対象となり得るものと思考である。衆知のごとく、いずれの企業体にあっても、金銭にかかわる出納業務は出来得る限り、容易にしよう⁷⁾としている。したがって、対外的な支払条件そのものについては、各店それぞれ独特のルールを保持しているのである。毎月 20 締めの翌月末決済とのルールがたとえあったとしても、支払総額が 50 万円を超えるような場合にあっては、現金支払は 30%で残りは 3ヵ月手形にするとか、そこには各店独自の細かい規定がそれぞれに存在する場合がある。この点についてであるが、代金（現金）が取決められた期間内にあっては、買掛金であり、残り 70%の手形（小切手決済でしなれば係争がみられる。手形と小切手は全くその特性を異にするから注意をされたし）が振り出された場合、それは支払手形に変わるものである。その他、ルールの内容によっては、未払金とか、未払い費用等々が発生している。

例の銀閣寺店の調査を進めていると、最近に仕入れた原材料費 100 万円が買掛金として処理され、それは未払いになっているとの事であった。さらに近所の主婦達に手伝ってもらった労務費が残っているとの報告を耳にした。その総額は 20 万円にも達し、未払いとなっている。他方、たとえ支払済みの費用があるとは言っても、実際にそれらが使われていなければ、原価計算上、有益であるとはいえない。

ところで、上記のような諸事項の存することを拝聴した以上、われわれは早速に未払い費用をはじめ、店舗経営のルールに準じ、すでに現金ベースで処理されている諸費用等々について、調整する必要がある。それらは当期間内において、実際に要した費用にそれらを置き換えなければならない。すなわち、銀閣寺店の場合

材料費は

$$2,200 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円} = 2,300 \text{ 万円}$$

労務費は

$$2,100 \text{ 万円} + 20 \text{ 万円} = 2,120 \text{ 万円}$$

となる。

6) Dwight F. Davis, "Do You Want a Performance Audit or a Program Evaluation?" *Public Administration Review*, Jan./Feb, 1990, pp. 35-41.

7) Bruce L.R. Smith, "Accountability and Independence in the Contract State", in Bruce L.R. Smith and D.C. Haugue eds., *The Dilemma of Accountability in Modern Government*, Macmillan, 1971. p. 29. Cyril Tomkins, *Achieving Economy, Efficiency and Effectiveness in the Public Sector*, Kogan Page (Institution of Chartered Accountants of Scotland), 1987, p. 60.

未払い費用に対しては、前払い費用がある。つまり、この場合、当該店としては商品やサービス等々をまだ受取ってはいない。しかしながら、すでに代金の一部または全額が購入先に前以て支払い済であるとのケース等々がこれらに該当する。こうした前払い費用が存する場合、原価計算の対象とする期間内に、代金そのものは支払われなければならない。繰り返しになるが、次期以降に使用されるであろうと思われる費用も、当該期間内の原価計算から必ず差し引かれなければならない。そうしなければ政策立案にともなう判断に対して、それは間違いを提供することになるからである。すでに述べたごとく、期間3年に限定された災害保険に対し、一括して支払われている当該店の30万円等々は、そのいい事例となり得るであろう。すなわち

今期の支払い経費そのものは

$$200 \text{ 万円} - 20 \text{ 万円} = 180 \text{ 万円}$$

として処理しなければならない。

次にジャスト・イン・タイムでその対応やら、取扱いが知られるようになってきた。それらは在庫に対する問題でもある。通常、大半の経営者は在庫ゼロの状態が企業経営上の理想であると認識してきている。しかしながら、現実的には殆んどと言っていいほど、物流関係に携さわる店舗にあっては、理想のようなゼロ事情は起り得ない。逆に在庫品の多少は見られるとしても、ゼロと云う状況は観察されにくいのである。

コンピュータによるソフト・プログラムという無形商品を開発・販売する企業体等々にあっては、エンジニアそのものを在庫と認識してしまう場合がある。そのような企業はたとえ大勢の優秀なソフト・エンジニアをかかえていたとしても、その仕事量に見合う受注が他の企業からない場合、余分のエンジニアが、在庫品と同じように見なされ経営上の諸問題を惹起している。

直接的には在庫品そのものが経営上問題になってくるのは、それらがいろいろの費用を発生するからである。その点に、基因が求められる。商品を保管しておく場所の問題をはじめ、それらの管理に使われる費用の問題等々が、次つぎと枚挙されてくるであろう。

ビジネスとは、ギブ・アンド・テイクの関係で成立している社会であると定義する人も多い。商品を購入する側の立場になれば、大量仕入れの方が何かと優位な条件を多く有している。大量仕入れをし、その後で、販売活動に応じ、逐次それらの出荷が行なわれるという、かかる手立てが一般的である⁸⁾。少量買いは、どうしても高くつく。いずれにせよ、顧客の註問に応じるためには、倉庫に商品が常時保管されていることである。①大量生産、見込み生産により成り立っている企業体の場合は、倉庫に在庫品をかかえ、それらはある程度の期間保管されている。

そこで一定の対象期間を越えて、在庫品が保管されている場合、原価計算を行なうに当たってそれらの取扱いが経営上問題になってくるのである。

8) Nourse, H.O. (1968) *Regional Economics*, McGraw-Hill (邦訳 - 笹田友三郎『地域経済学～地域の経済構造・安定および成長の研究』好学社、1971年) Krugman, P. (1996), Urban Concentration: The Role of Increasing Returns and Transport Costs, *International Regional Science Review*, 19, pp. 5-30.

一方、②同じ製造業関係の企業体にあっても、取扱い商品が受注によって生産される場合には、通常、受注分だけしか製造されないから、納入時に商品が在庫となって、管理されるということは殆んど発生しない。

さて、実際の原価計算を行なうに当たり、直接的に問題になるのは、対象期間内にあって、保管されている在庫品の取扱いそのものに限られてくるのである。たとえば、前期に売れるであろうと思って仕入れた商品は予想に反して、前期には全然それらの商品販売が見られなかった。このような場合にあって、それらは前期内の原価で費用の処理がなされ、そのままになっている。それゆえ結果として、当該期間内における売上高の目処が立たないので、前期利益そのものはしばしば不当に少なく計上される場合が多いように思われる。

他方、理論的には2年間を合算し、それを一つの対象期間とすれば、適正なる利益額は算出されるであろう。もちろん、法の改正が必要となってくる。そのことについては、述べるまでもない。ところで、前期に仕入れられ、在庫商品として当期まで残って、それらが当期に販売されたとする。このような場合、周知のごとく当期の原価が発生しないので、利益が大きくなってくるであろう。要するに、在庫商品に対し、このような接近法で、充分であるとは思われないであろう。

その点についての良否は別として、以下のような取組みが行なわれてきている。いわゆる、「繰越処理」という概念規定である。前期に販売されなかった商品について、すなわち売れ残った商品については、前期対象期間内の原価からそれらに要した諸費用を差し引くこと、いわゆる「前期繰越商品」（前クリ）といわれているそれを当期原価に算入し、先ずは原価算定を正確に行なうべきであろう。

述べるまでもなく、対象とする当期間内で売れ残った商品については、当期間から、それらの原価を差し引き、次期の原価に算入することである。つまり、「次期繰越商品」（次クリとも云う）についての各種の費用に関する数値を明確にしておく必要があるであろう。かかる思考は、すなわち

$$\text{当期売上原価} = \text{前期繰越商品（前クリ）} + \text{当期仕入商品} - \text{次期繰越商品（次クリ）}$$

となる。

京都は銀閣寺門前町の店舗の場合、経営方針に従って、当日製造の商品は予定通り、売れ残ることなく、その日のうちに完売されてしまうよう努めている。当店の場合、たとえ売れ残ったとしても、在庫品とならないよう日頃より創意工夫が行なわれてきているのである。その販売システムは地域社会との連携によって形成されている。その詳細については、次回にゆずることとする。

ところで毎日の製造販売にあたっては、何といても原材料の仕入が問題となってくる。利益極大指向のことを思うなら、「当用買い」が最もよい。なぜならば、原材料を保管する場所と費用を当用買いは必要としないからである。とはいっても、実際には、原材料も残り、前クリ、次クリ等々はかならずと云っていいほど、思いとは別になぜか発生してくる。

当該店の場合、前期棚卸高（前クリ、すなわち前期繰越材料費）は240万円＋当期仕入高（2,300万円）－期末棚卸高（次クリ140万円）となるであろう。結局のところ、当該店舗の材料費は

$$240 \text{ 万円} + 2,300 \text{ 万円} - 140 \text{ 万円} = 2,400 \text{ 万円}$$

となる。同じことだが、すなわち、換言すれば

$$\text{売上原価} = \text{期首棚卸高} + \text{仕入高} - \text{期末棚卸高}$$

で計算されるのである。要するに大事なことは

- ・対象期間内に生じた諸費用についての集計は、その経営上の特性に応じ、原価の枠組みに合わせて区分し、調整すること
- ・前払い費用や未払い費用等々に関しては、実態に即して調整すること
- ・対象期間を越えている在庫品の取扱いについては、前クリ（期首棚卸高）、次クリ（期末棚卸高）の繰越処理を行なうこと

原価計算に関して肝要なることは、月並な言い方ではあるが、原価計算・原価修正等々に関係があると思われる諸事項についてはメモランダムを精確にしておくべきであろう。たとえば

$$\text{材料費} = 240 \text{ 万円} + (2,200 \text{ 万円} + 100 \text{ 万円}) - 140 \text{ 万円}$$

$$= 2,400 \text{ 万円}$$

$$\text{労務費} = 2,100 \text{ 万円} + 20 \text{ 万円}$$

$$= 2,120 \text{ 万円}$$

$$\text{その他経費} = 200 \text{ 万円} - 20 \text{ 万円}$$

$$= 180 \text{ 万円}$$

であるから

総原価は 5,700 万円となる。その内訳は

製品原価（製造原価）4,820 万円＋期間原価（販売費及び一般管理費）880 万円である。前者 4,820 万円についてのそれらは、

$$\text{材料費} \quad 2,400 \text{ 万円}$$

$$\text{労務費} \quad 2,120 \text{ 万円}$$

$$\text{製造経費} \quad 300 \text{ 万円}$$

であり、後者 880 万円に関するそれらは

$$\text{人件費} \quad 700 \text{ 万円}$$

$$\text{その他経費} \quad 180 \text{ 万円}$$

であるとのメモ用紙が発見された。したがって、名物団子の製造販売関連の総原価は 5,700 万円で、販売総本数 50 万本であるから、1 串当たりの総原価は

$$5,700 \text{ 万円} \div \text{販売総本数 } 50 \text{ 万本} = 1 \text{ 串当たりの販売原価 } 114 \text{ 円}$$

となり、1 串当たりの販売による利益については

$$\text{販売価格 } 120 \text{ 円} - 1 \text{ 串当たりの総原価 } 114 \text{ 円} = 1 \text{ 串で得られる利益 } 6 \text{ 円}$$

になるとの計算が得られたのである。

$$\text{当初は } 120 \text{ 円} - 110 \text{ 円} = 10 \text{ 円}$$

であるから、1串当たり10円の利益が得られると思われてきた。だが、本当の利益は6円である。実際の利益は思い込んでいたそれに比べて40%も少ない。総原価や利益の間に4円もの誤差が見られるということは、利益率そのものにも相当(数十%)の影響が及ぶことになる。

原価や利益に差異があるということは、そればかりですべては終わらない。直接的には、法人税をはじめとする納税額に、また店舗運営にかかわる資金繰りにも影響が及んでくる。企業経営にあって、心意気や精神論を述べることも大切だが、原価計算こそは、厳密を期し、しかも精確に行なわれなければならない事項である。

VI. 固定費と変動費の費用分解

経営に時効という思考は不向きである。ところで値引き特売について、その損得計算が即座に判断出来得るか否かその点につき、経営者としての決断を下すことは実に難しいものである。賞味期限とか、製造年月日等々の記入が見られる。それらは、当該商品に対する価格販売上の拘泥とも受け取れる。事例のような名物団子等々の場合は、製造当日に売れてしまうことが理想とされるであろう。

ところが、腐蝕があまりすすまず、保存のきく、また流行にも比較的左右されない製品や商品(例えば、金・銀・白金等々の貴金属や骨董品などのたぐい類)にあっては、むしろ積極的にある一定期間倉庫にそれらを保管する。そうして後日になって定価販売の行なわれる場合がある。近年、一部の冷凍保存のきく食品等々については、端境期をはじめ、祭日や各種のビッグイベントに合わせて、それらの出荷販売が盛んに行なわれている。在庫品にする場合、それにかかる費用(コスト)が、当該商品の値引額を上回らないこと。それが基本的条件である。周知のごとく、それらは定価販売をした方が損得勘定にあって、得と判断されるからであろう。また一度値引き販売を実施すると、取引きにおいてその値こそが通常価格となってしまう。一時はそうならないとしても、通常価格の目安になる危険性は非常に高い。したがって、販売価格の上げ・下げの決定に関しては、慎重に行動しなければならない。それらは経営学上の重要な課題のひとつでもある。

高級マンションの売れ残った部屋の値引販売の価格をめぐる、それが訴訟問題にまで発展した係争事例等々は、まだ記憶に新しいであろう。

ところで、注目すべき点は、在庫一掃と銘打って、特売セールが何故頻繁に実施されるのであろうか⁹⁾。

それらの仕組を明らかにする必要があるのだが、経営学的には先ず、コスト(原価)を構成する

9) Yeates, M.H. (1968) *An Introduction to Quantitative Analysis in Economic Geography*, McGraw-Hill Inc. (高橋潤二郎『計量地理学序説』好学社、1980年) Wilson, A.G. (1967) *A Statistical Theory of Spatial Distribution Models*, *Transportation Research*, 1. pp. 253-269 (監訳 - 下総 薫『空間分布の統計理論』『都市解析論文選集』古今書院、1987年)

費用分析に出来得る限り接近しなければならないであろう。

原価に対する思考法としては：

- ①原価を材料費、労務費、経費等々と形態的に分けてアプローチする場合と
- ②直接的にそれらが売上高に関係すると思われるものと、そのようには考えられないものの2つに分けて接近するケースと
- ③最も基本的なものとしては、衆知のごとく、原価を売上高（生産高）に比例して発生すると思われる金額・費用（変動費）と、売上高（生産高）の変動には関係しないと考えられる一定額の費用（固定費）の2つに費用分解することによって、

より詳細にコスト計算を研究しようとする手法等々が用いられている。

端的に言って、原価を構成する費用といえども、それは様ざまである。たとえば、製造業の場合における材料費、さらに燃料の購入、機械設備・建物の維持補修費、備品費等々をはじめ、小売商業や卸売業など流通業における商品購入のための仕入費用、従業員やフリータ等々関係者に支払う給与や福利厚生費、電気代・電話代・水道代・交通通信費等々のごとく、事業の特性に従って、会計上の各勘定科目がそれぞれに集計され、管理されている。上記のいろいろの経営活動を科目ごとに調査してみると、それらの諸費用は変動費（売上金額の増減に比例して、仕入費用の方も変動する）グループと、固定費（売上の金額の増減には関係なく、ほぼ一定して費用が発生する場合）グループの2つに分類される。要するに、前者の変動費の場合は、発生金額がいつも1串当たりでの一定比率に準じて増減していると云うことである。また後者の固定費のケースについては、従業員やフリータ等々の給与手当のごとく、それらは売上高（生産高）の多少には全く関係なく、毎月一定額を必要とし、それらは必ず支払われなければならない金銭そのものであるといえよう。

売上高（生産費）との関係性において、諸費用が変動費グループと固定費グループに2分される費用分解は企業によって多少科目構成が違うとはいうものの、それらの雛形は次のとおりである（図2参照）。

経営者にとって、判断のあやまりは倒産と密接な関係をもつ。倒産そのものは、支払わなければならない債務を、支払期日までに決済できない場合、発生する。

景気対策に関して、設備投資額の多寡がいつも問題になっている。経営学的には、倒産等々をはじめとするリスクのことを配慮しなければならないから、固定費負担は出来得る限り少なくする。少なくとも企業経営の関係者達はそのように努めるべきであろう。

やや理屈っぽくなるが、売上高（生産高）に比例して金額が変動する費用計算は

$$\text{変動費} \div \text{売上高} = \text{変動費比率}$$

逆に

$$\text{変動費} = \text{売上高} \times \text{変動費比率}$$

となる。

その変動費比率は売上高に関係なく常に一定となる。かかる思考に基づけば、たとえ売上高がゼ

製 造 業	変動費	材料費、外注加工費、電力燃料費など
	固定費	労務費、給与手当、通信費、支払運賃、 広告宣伝費、水道光熱費、修繕費、保険料、 賃借料、旅費交通費、接待交際費、 支払利息割引料、租税公課、 研究開発費、減価償却費など
流 通 ・ 小 売 業	変動費	商品仕入原価、支払運賃、荷造費、 保管料など
	固定費	給与手当、通信費、広告宣伝費、旅費交通費、 水道光熱費、修繕費、保険料、賃借料、 接待交際費、支払利息割引料、租税公課、 減価償却費など

図2 変動費と固定費の分類

注) 石山芳男『会社の数字』かんき出版、1994、p. 103 引用。

ロになったとしても（変動費もゼロとなる）、他に支払うべき費用・債務を有しなければ、企業倒産は起こり得ない。したがって、経営者が倒産リスクを少しでも下げ、避けようとするならば、第一義的には固定費関連の負担を軽減しようと努めることである。かかる経営者行動は道理にマッチしている。

固定費÷売上高＝固定費比率

このことから、固定費は売上高により変動することが解かる。

固定費は周知のごとく、売上高（生産高）に関係なく、一定して固定的に発生する金額・費用を云うのであるから、経営者としてその部分を不景気のときなどはとくに、減少させようとする。そのような経営者行動は当然のことにように思えるのである。売上高（生産高）ゼロの場合、変動費もゼロとなる。ゆえに固定費はゼロ。このような思考の構図よりして、利益がなければ、支払うべき費用・債務も発生しない。かかる状況下にあつては企業経営の倒産は起こり得ないのである。

ところで、実際の経営活動にあつて、固定費負担の発生しない業態が望まれるとはいうものの、そのような企業など有り得ない。立地にともなう事務所の家賃、電気代・水道代・通信費等々維持管理費、人件費など固定費は必ず存在する¹⁰⁾。通常、企業の損益は売上高によって算出されるので

あるから、売上高の増減は、固定費負担の軽重と密接な関係を持つ。

固定費は売上高に関係なく、一定額の支払いが必要となるのである。それだけに売上高の減少は、すなわち直接的には、そのことが企業経営における損失発生の原因ともなってくる。固定費負担の多い事業所ほど、より多くの売上高がなければ事業所維持は難しくなってくるのであるから、先ずは

- ・ 固定費の増加に関連するような経営は厳に慎むこと。たとえば、必要以上の巨大な本社建設、高い人件費、過度な福利厚生費・接待交際費等々が枚挙されるであろう。また、従業員への売上上げ（生産高）に関するノルマを課する前に採算性を悪化させられると思われる費用等々については、景気のいかに拘わらず、経営関係者は節約・倹約を図ることである。

Ⅶ. 感覚的判断と限界利益

～むすびにかえて～

通常、リストラを断行し、少人数の従業員で売上高を伸ばせば、利益が発生するものと感覚的判断による企業経営が行なわれてきている。それも、ひとつの経営的手法であるやも知れないが、願わくば責任のある立場になれば、計数的にそれらが理解され得るよう、関係各位に対して、最大限の説明努力を払ってほしい。

少なくとも、役職にある方がたは、製造商品1本を販売することにより、それがいかほどの利益を当該社にもたらしているかをとくと考えてみる必要がある。製造商品を1本販売すると云うことの大切さ、すなわちそれは

売上高－1本当たりの変動費＝差し引き残高

差し引かれた残額＝1本当たりの限界利益

となる。

製造商品1本が販売される。すなわちそれ事態が当該社の固定費回収力の根源につながっているのである。その点を関係者は重重理解をしなければならない。そうして、たった1本の団子やネクタイ販売ではあるが、その限界利益獲得の累積こそが会社・企業発展のためには、いかに重要であるかを従業員をはじめ、関係各位に伝えなければならないのである。

年間を通じて売上高には関係なく、ある一定の金額・費用が発生する。それが固定費と呼ばれているものだが、当該製造商品が期首においては、全く販売されていないのでゼロであり、限界利益（売上高－変動費）と固定費との差はもっとも大きい。

10) Jines, K. and J. Simmons (1990) *The Retail Environment*, Routledge (監訳－藤田直晴・村山祐司『商業環境と立地戦略』大明堂、1992年) Berry, B.L.J. et al (1988) *Market Centers and Retail Location: Theory and Applications*, Prentice-Hall, Inc. (邦訳－奥野隆史・鈴木安昭・西岡久雄『小売立地の理論と応用』大明堂、1992年) Krink, J. (1971) *Standorte von Verkehrsbetrieben*, Vandenhoeck & Ruprecht in Göttingen (邦訳－山上 徹『交通経営の立地』大明堂、1985年)

経営関係者の努力とは、具体的には商品販売により固定費と限界利益の差を縮小させることである。要するに限界利益が、いかにすれば増加するかについての創意工夫が求められる。限界利益と固定費が等しくなければ、その時点で固定費の回収は終わり、同時にそれは会社に利益の発生を知らせるものである。

近年の経営活動において、売上高の拡大重視か、それとも利益率重視かが問われるようになった。売上高と費用の関係については、つまりコンピュータの導入により、事業部別、製品別、地域別、得意先別等々、それら両者の関係がきめ細かく計算され、利益額まで算出され、管理されるようになってきた。そのような事情もあつてのことか、利益率重視の会社が増えているようにも思える。

いずれにせよ、売上高にも、利益率にも、企業運営上経営関係者は心を配らなければならない。それと同時に経営者は、とりわけ意思決定に対しては、つねに複眼的な視点からの接近と分析の必要性が強く求められてきているのである。

Problems Pertaining to Managerial Talent

Toshie WATANABE

ABSTRACT

The purpose of this paper is to explore the possibility that one can explain the marked managerial differences in company employee in management and labor by means of the effects of gender-specific social and cultural mobility rates. Of course, there are very many cultural, historical and social factors that influence company formation.

It is assumed in this paper, furthermore, that management people will tend to form or sustain those kinds of shareholders that best ensure their economic survival and maximise their chance of achieving basic social goals (such as raising a company gross sales and profit, or having a successful career). It is hypothesised, however, that different combinations of intra-generational social mobility rates for management and for labor ensure that these company outcomes vary greatly from one part of the operating expenses to another.